

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УЧЕТ ДОПОЛНИТЕЛЬНОЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Н.Н. ПАРАСОЦКАЯ,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры «Бухгалтерский учет»

Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации

Проблема оплаты труда — одна из ключевых в российской экономике. От ее успешного решения во многом зависят как повышение эффективности производства, так и рост благосостояния людей, благоприятный социально-психологический климат в обществе.

Одним из основных принципов организации заработной платы в современной экономике является принцип материальной заинтересованности работника в результатах своего труда.

Заработная плата должна непосредственно зависеть от качества и количества труда. Определяющей в оплате труда является квалификация работника — уровень специальных знаний и практических навыков работника, характеризующий степень сложности выполняемого им данного конкретного вида работы. Более квалифицированный работник должен получать больше, чем неквалифицированный. Количество труда определяется продолжительностью рабочего дня, который обычно устанавливается в законодательном порядке. Более продолжительная работа должна и выше оплачиваться. Уровень заработной платы должен быть таким, чтобы работник мог содержать себя и свою семью. Необоснованно низкая заработная плата вынуждает работника искать другого работодателя или другие источники дохода. Высокой заработной платой можно переманить нужного Вам работника и удержать его на предприятии, но только до определенного момента, пока кто-нибудь другой не воспользовался теми же методами.

Рыночные отношения вызвали к жизни новые источники получения денежных доходов в виде сумм, начисленных к выплате по акциям, и вкладов членов трудового коллектива в имущество предприятия (дивиденды, проценты).

В новых условиях решение проблем в области оплаты труда невозможно без развитых механизмов социального партнерства. В плоскости реформирования заработной платы находится и проблема государственных социальных стандартов, представляющих нормативные показатели уровня жизни и социального развития и используемых в качестве це-

левых ориентиров в практике государственного управления процессами экономического и социального развития.

Новые системы организации труда и заработной платы должны обеспечить сотрудникам материальные стимулы. Эти стимулы могут быть задействованы наиболее эффективно при жесткой индивидуализации заработной платы каждого работника, т.е. при внедрении бестарифной, гибкой модели оплаты труда, при которой заработок работника находится в прямой зависимости от спроса на производимую им продукцию и выполняемые информационные услуги, от качества и конкурентоспособности выполняемых работ и, конечно же, от финансового положения предприятия, на котором он работает.

В соответствии с нормативными изменениями меняется и политика в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников. Многие функции государства по реализации этой политики возложены непосредственно на предприятия, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов. При этом условия оплаты труда, предусматриваемые трудовым или коллективным договором, не могут быть ухудшены по сравнению с положениями Трудового кодекса (ТК) РФ и требованиями нормативных актов в области оплаты труда. Понятие «заработная плата» наполнилось новым содержанием и охватывает все виды заработков (а также различных видов премии, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежных и натуральных формах (независимо от источников финансирования), включая денежные суммы, начисленные работникам в соответствии с законодательством за непроработанное время (ежегодный отпуск, праздничные дни и т.п.).

В настоящее время юридической формой регулирования трудовых отношений являются тарифные соглашения и коллективный договор. Этому регулированию и формированию отношений сторон трудового договора в области оплаты труда

уделяет принципиально высокое значение новый ТК РФ. При этом им даны отдельные понятия таких терминов, как «оплата труда» и «зарботная плата», чем снижена острота споров специалистов в этой области, которые имели место при действии старого ТК.

Под **оплатой труда** согласно ст. 129 ТК РФ понимается система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

В свою очередь, **зарботная плата** — это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Таким образом, понятие «оплата труда» значительно шире, чем «зарботная плата», и отличается от последнего тем, что предусматривает не только систему расчета зарботной платы, но и используемые режимы рабочего времени, правила использования и документального оформления рабочего времени, используемые нормы труда, сроки выплаты зарботной платы и т.п.

Предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики задач, стоящих перед ними.

Формы оплаты труда определяют порядок расчета зарботной платы. В настоящее время выделяют следующие формы оплаты труда и их разновидности:

1. Повременная — оплата труда за отработанное время.

1.1. Простая повременная — заработок зависит от отработанного времени и рассчитывается умножением тарифной ставки на количество отработанного времени.

1.2. Повременно-премиальная — заработок зависит не только от проработанного времени, но и от качества работы. Премии начисляются за отдельные показатели деятельности рабочих:

1.2.1. Сокращение простоев.

1.2.2. Снижение расхода материалов на единицу продукции и т.д.

2. Сдельная — оплата труда по расценкам за норму или единицу продукции.

2.1. Прямая сдельная — заработок зависит от числа изготовленной продукции и рассчитывается путем умножения расценки за единицу изделия на указанное количество.

2.2. Сдельно-премиальная — дополнитель-

но начисляется премия за выполнение установленных Положением о премировании условий (качество работы, срочность ее выполнения и т.д.). Размер премии устанавливается в процентах от сдельного заработка.

2.3. Сдельно-прогрессивная — расценки увеличиваются при оплате изготовления продукции, произведенной сверх нормы.

2.4. Косвенно-сдельная — распространяется на вспомогательных рабочих, непосредственно не связанных с выпуском продукции. Зарботок рассчитывается в процентах от совокупной зарплаты обслуживаемых рабочих.

3. Аккордная — оплата труда за полный технологический процесс или за количество полученной продукции в определенный срок времени.

Различают два вида зарботной платы — основную и дополнительную.

Основная зарботная плата начисляется работнику за отработанное рабочее время, конкретно выполненную работу или оказанную услугу, за качество выполненных работ по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам. К основной зарботной плате относятся премии, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, в выходные и праздничные дни, за сверхурочные часы, за руководство, бригадирство и пр.

Дополнительная зарботная плата начисляется работнику за неотработанное рабочее время, но подлежащее оплате в соответствии с действующим законодательством, это — отпускные, оплата перерывов кормящих матерей, льготные часы подросткам, оплата за выполнение государственных и общественных обязанностей, выходные пособия при увольнении и пр.

Во всех случаях отработанное и неотработанное время должно быть отражено в таблице учета рабочего времени по форме № Т-12, что является оперативным контролем над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд зарботной платы и выплат социального характера.

В состав фонда зарботной платы включаются начисленные предприятием суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, а также выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

Суммы, начисленные за ежегодные и дополнительные отпуска, включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце.

Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца.

Включению в фонд заработной платы подлежат:

- 1) Оплата за отработанное время (основная заработная плата):
 - заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;
 - заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам, в процентах от выручки от реализации продукции;
 - стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты;
 - премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер, независимо от источников их выплаты;
 - добавки и надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий и должностей, допуск к государственной тайне);
 - ежемесячные и ежеквартальные надбавки за выслугу лет;
 - компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда:
 - выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (по районным коэффициентам);
 - доплаты за работу во вредных или опасных условиях или на тяжелых работах;
 - доплаты за работу в ночное время;
 - оплата работы в выходные и праздничные дни;
 - оплата сверхурочной работы;
 - оплата работникам за дни отдыха (отгулы), представленные в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени;
 - доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах;
 - оплата специальных перерывов;
 - выплата разницы в окладах при временном замещении;
 - оплата труда лиц, принятых по совместительству.
- 2) Оплата за неотработанное время (дополнительная заработная плата):
 - оплата ежегодных и дополнительных отпусков;
 - оплата дополнительно представленных по коллективному договору отпусков;
 - оплата льготных часов подросткам;
 - оплата учебных отпусков;

- оплата вынужденного прогула;
- выплаты кормящим матерям;
- выплаты за исполнение государственных или общественных обязанностей.

ИСЧИСЛЕНИЕ СРЕДНЕЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Существует около 30 случаев, когда сотрудник не находится на работе, но предприятие должно начислять сотруднику средний заработок в соответствии с требованиями ТК РФ. Наиболее распространенные случаи приведены в табл. 1. Общий порядок исчисления среднего заработка установлен в ст. 139 ТК РФ, а особенности его утвердило Правительство РФ своим постановлением от 11 апреля 2003 г.

Особенности порядка исчисления средней заработной платы выходят ежегодно, определяются Правительством РФ и утверждаются постановлением.

Согласно ст. 139 ТК РФ при любом режиме работ расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 мес., предшествующих моменту выплаты. Так рассчитывается средний заработок кроме отпусков. Эти правила распространяются на всех: штатных специалистов, совместителей, сотрудников с неполным рабочим днем.

Прежде чем рассчитать сумму среднего заработка, следует определить время, за которое его нужно начислить, какие именно дни и выплаты расчетного периода нужно включать в расчет, а какие нет. Для этого необходимо вести таблицу учета использования

Таблица 1

Основания для начисления среднего заработка, обусловленные Трудовым кодексом РФ

Основание для начисления среднего заработка	Статья ТК РФ
Отпуск (расчет проводится по особым правилам)	144
Отпуск на время сдачи экзаменов и подготовки диплома	173,174,176, 176
Увольнение при ликвидации предприятия, сокращении штата или при окончании сезонных работ	178,180,296,318
Медицинское обследование	185,212,219
Обучение на курсах повышения квалификации	187
Вынужденный прогул из-за незаконного увольнения	394
Перевод на другую работу беременных и женщин с детьми до полутора лет	254
Временный простой	157,220
Сдача крови	186
Перерывы у кормящих матерей	258
Участие в работе комиссии по разрешению трудовых споров	171,405

рабочего времени по форме № Т-12. При этом бухгалтер должен располагать соответствующими документами, например приказами руководителя, больничными листами и т.д. Сам расчет заработка можно оформить бухгалтерской справкой.

Какие дни нужно включать в расчет?

Ст. 139 ТК РФ гласит: месяцы нужно отсчитывать от дня, когда выплачивается средний заработок.

Пример 1:

Зарплата за май, в составе которой будет выплачен и средний заработок, выдается сотруднику 5 июня. Тогда июньские дни тоже должны войти в расчет, поскольку этот месяц предшествует выплате. А также учитываются 4 дня июня. Следовательно, и выплаты за первый месяц нужно брать не полностью, а пропорционально дням, вошедшим в расчетный период, т.е. надо брать не календарные месяцы, а фактические.

На примере видно, что правильно рассчитать средний заработок можно только 4 июня. Понятно, что это неудобно. Но, если на предприятии существует коллективный договор, то согласно ст. 139 абз. 6 ТК РФ в этом договоре можно прописать, что при расчете среднего заработка используются календарные месяцы, предшествующие событию. Тогда можно будет уже в мае начислять средний заработок, исходя из данных апреля-мая. Для выплат по больничным листам и по беременности и родам нет необходимости прописывать специальный порядок расчета среднего заработка в коллективном договоре. В п. 1 ст. 8 Федерального закона от 08.12.2003 № 166-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2004 год», прямо говорится, что в этих случаях средний заработок рассчитывается за последние 12 календарных месяцев.

Какие выплаты включаются в расчет?

Ст. 139 ТК РФ говорит, что в расчет среднего заработка входят те начисления, которые предусмотрены системой оплаты труда, установленной на предприятии. Поэтому необходимо знать, что прописано в коллективном или трудовом договоре, положении об оплате труда, о премировании и т.д. Предусмотренные там суммы нужно учитывать при расчете. Примерный перечень подобных начислений таков: заработная плата, премии, надбавки и доплаты к должностным окладам за квалификационный разряд, выслугу лет, ученую степень или звание, совмещение профессий, руководство бригадой. Если в этом перечне нет какой-либо выплаты, но она предусмотрена системой оплаты труда или ТК РФ, значит, ее можно учесть. И еще надо помнить, что средняя зарплата при расчете пособий по временной нетрудоспособности подсчитываются исходя из сумм, на которые начисляют ЕСН и страховые взносы.

Какие суммы не учитываются?

Если системой оплаты труда какой-то вид премии не предусмотрен, значит, и при расчете среднего заработка он не учитывается, например разовая премия, приуроченная к какому-либо празднику. Также нельзя включать в расчет:

- материальную помощь, не прописанную в коллективном договоре, приуроченную к какой-либо дате;
- сам средний заработок, выплачиваемый в случаях, предусмотренных ТК;
- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- плату за дополнительные выходные дни по уходу за детьми-инвалидами и др.

Из расчета нужно исключать не только суммы, но и дни, за которые они были начислены. Также не надо учитывать длительность:

- простоя по причине, не зависящей от работника или работодателя;
- забастовки, в которых человек не участвовал;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством РФ.

За эти дни доход работнику не выплачивается.

Если в расчетном периоде сотрудник не получал зарплату или вообще не работал, тогда средний заработок надо рассчитывать исходя из выплат за предыдущий период, равный расчетному. Например, если расчетный период - 2003 г., но в этом году сотрудница находилась в отпуске по уходу за ребенком, то средний заработок исчисляются на основании данных 2002 г. В случае, когда сотрудник еще не отработал 12 мес. на предприятии или вообще только принят на работу, в расчет нужно брать лишь те месяцы или дни, которые сотрудник успел отработать, либо исходить из тарифной ставки, установленной штатным расписанием. При выплате работнику премии за период времени, например по итогам года, учитывается только сумма в доле, приходящейся на каждый конкретный месяц. Если премии выплачиваются ежемесячно или сотрудник недавно поступил на работу, то их корректировать не надо. Если повысилась зарплата, то в расчет берут уже увеличенный оклад. Эта норма распространяется на все случаи выплаты среднего заработка, за исключением больничных и пособий по беременности и родам. Если работники получают оклад и премию в процентах от оклада постоянно, то при увеличении оплаты труда премии также корректируются на коэффициент пересчета, рассчитываемого по формуле

$$K = O_n / O_c,$$

где K – коэффициент пересчета;

O_n – новый оклад;

O_c – старый оклад.

На этот коэффициент нужно увеличить оклад и премию за те месяцы расчетного периода, которые повышение не затронуло. Скорректировать на коэффициент придется также в ситуации, если зарплата на предприятии повысилась уже после расчетного периода, но еще до того как потребовалось определить средний заработок. В ситуации, когда сотруднику подняли зарплату в тот период, за который он должен получить средний заработок, с даты повышения оклада средний заработок рассчитывают по повышенной ставке.

Пример 2:

Сотрудница ООО «Чайка» О.В. Семина с 15 по 23 января 2004 г. (7 рабочих дней) находилась на курсах повышения квалификации. Расчетный период для среднего заработка составит 12 календарных месяцев (согласно положению об оплате труда, принятому на предприятии) и будет равен 2003 г. Все рабочие дни в 2003 г. Семина отработала, сумм, исключаемых из расчета среднего заработка, у нее нет. В январе – июне Семина получала 5 000 руб. ежемесячно. В июле – сентябре ей повысили оклад до 6 000 руб., а с октября – до 7 000 руб.

Коэффициент пересчета оклада равен:

7 000 руб. : 5 000 руб. = 1,4 за январь – июнь 2003 г.,

7 000 руб. : 6 000 руб. = 1,17 за июль – сентябрь 2003 г.

Общий доход за отчетный период составит:

5 000 руб. × 1,4 × 6 мес. + 6 000 руб. × 1,17 × 3 мес. + 7 000 руб. × 3 мес. = 84 060 руб.

В 2003 г. было 250 рабочих дней, значит, средний заработок Семиной равен:

84 060 руб. : 250 дн. = 336,24 руб.,

И за время учебы ей будет начислено:

336,24 руб. × 7 дн. = 2 353,68 руб.

Скорректировать на коэффициент придется также в ситуации, если зарплата на предприятии повысилась уже после расчетного периода, но еще до того как потребовалось определить средний заработок.

Такой порядок расчета среднего заработка предусмотрен в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213, а также Федеральным законом от 08.12.2003 № 166-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2004 год».

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ОТПУСКОВ И КОМПЕНСАЦИЙ ЗА НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОТПУСК ПРИ УВОЛЬНЕНИИ

Порядок предоставления очередных и дополнительных отпусков установлен гл. 19 ТК РФ ст. 114–128. Работодатель обязан предоставить работнику ежегодный отпуск с сохранением работы (должности) и среднего заработка.

Срок предоставления отпуска оформляется в виде графика отпусков по форме № Т-7 и доводится до сведения всех работников. Общая продолжительность ежегодного отпуска составляет 28 календарных дней, куда входят и воскресенья. Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются. Для некоторых категорий работников отпуск может исчисляться в рабочих днях. Ежегодный оплачиваемый отпуск по ст. 125 ТК РФ может быть разделен на части. При этом хотя бы одна часть отпуска должна быть не менее 14 календарных дней. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 мес. его непрерывной работы у конкретного работодателя (ст. 122 ТК РФ). Однако до истечения 6 мес. непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам — перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- работникам в возрасте до 18 лет;
- работникам, усыновившим ребенка в возрасте до 3 мес.;
- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Ежегодный отпуск может быть продлен в случаях:

- временной нетрудоспособности работника;
- исполнения работником во время отпуска государственных обязанностей;
- в других случаях, предусмотренных законами, нормативными актами организации.

Отпуск переносится в случаях:

- работнику вовремя не произведена оплата за этот отпуск;
- работник был предупрежден о начале отпуска позднее, чем за 2 недели до начала отпуска;
- когда отпуск неблагоприятно отразится на нормальном ходе работы (допускается с согласия работника).

Отзыв из отпуска работника допускается только с его согласия, при отказе работника от выполнения распоряжения администрации о выходе на

работу до окончания отпуска нельзя рассматривать как нарушение трудовой дисциплины. Неиспользованная часть отпуска должна быть предоставлена работнику по выбору, в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год. Работников до 18 лет, беременных женщин и работников, занятых на вредных (опасных) работах, отзывать из отпуска не разрешается.

Основанием для расчета отпуска является приказ (положение) о предоставлении отпуска работнику по форме № Т-6. На основании этого приказа вносятся записи в личную карточку работника, а также в лицевой счет по форме № Т-54. Далее заполняется записка-расчет о предоставлении отпуска работнику по форме № Т-60. Начисленные в пользу работника суммы заработка подлежат выплате по платежной ведомости по форме № Т-53 или расходному кассовому ордеру, реквизиты которых также проставляются в записке-расчете. Статьей 136 ТК РФ изменены сроки выплаты среднего заработка за отпуск работника. Если согласно статье 96 КЗоТ РФ ранее они должны были выплачиваться не позднее чем за один день до начала отпуска, то после 1 февраля 2002 г. средний заработок за предстоящий отпуск должен выплачиваться не позднее чем за 3 дня до его начала.

Согласно ст. 139 ТК РФ исчисление среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск рассчитывается исходя из последних трех календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествовавших событию, путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней). Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, а также для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Пример 3:

Работнику организации, работающему в условиях пятидневной рабочей недели, предоставляется очередной отпуск 28 календарных дней с 7 апреля 2003 г. Оклад работника составляет 1 000 руб. Также ему начисляется ежемесячная премия в размере 500 руб. За совмещение должностей работник ежемесячно получает 400 руб. Расчетный период, в который вошли март, февраль и январь, отработан полностью. Заработная плата за расчетный период составила:

$$(1\,000 \text{ руб.} + 500 \text{ руб.} + 400 \text{ руб.}) \times 3 = 5\,700 \text{ руб.}$$

Размер среднедневного заработка для расчета суммы отпускных составит:

$$5\,700 \text{ руб.} : 3 : 29,6 = 64,19 \text{ руб.}$$

Размер среднего заработка составит:

$$64,19 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 1\,797,32 \text{ руб.}$$

Если расчетный период отработан не полностью, тогда исчисление среднего заработка производится исходя из:

- заработка за фактически отработанное время или в зависимости от выполненного объема работ по ст. 93 ТК РФ;

- среднемесячного количества календарных дней в полностью отработанных месяцах;

- количества календарных дней, приходящихся на фактически отработанный период в не полностью отработанных месяцах, который определяется путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Пример 4:

Оставим данные по начислению заработной платы работнику такими же, как и в примере 3. Но в марте месяце предположим, что работник болел с 18 марта по 31 марта (включительно). Общее число рабочих дней в марте равно 20 дням. Заработок работника за март тогда будет составлять:

- по окладу $1\,000 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} \times 10 \text{ дн.} = 500 \text{ руб.};$

- ежемесячной премии $500 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} \times 10 \text{ дн.} = 250 \text{ руб.};$

- по совмещению должностей $400 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} \times 10 \text{ дн.} = 200 \text{ руб.}$

Фактически отработанные дни при 5-дневной рабочей неделе необходимо перевести в календарные дни. За вычетом не рабочих праздничных дней фактически отработанными оказались 10 дней (с 1 по 17 марта включительно). Количество календарных дней составило 14 (10 рабочих дней, умноженные на 1,4). Общее число календарных дней, приходящихся на отработанное время, равно:

$$14 + 29,6 + 29,6 = 73,2 \text{ дн.}$$

Заработная плата в расчетном периоде будет равна:

$$(500 \text{ руб.} + 250 \text{ руб.} + 200 \text{ руб.}) + (1\,000 \text{ руб.} + 500 \text{ руб.} + 400 \text{ руб.}) \times 2 \text{ мес.} = 4\,750 \text{ руб.}$$

Размер среднедневного заработка для расчета суммы отпускных составит:

$$4\,750 \text{ руб.} : 73,2 \text{ дн.} = 64,89 \text{ руб.}$$

Средний заработок за время отпуска составит:

$$64,89 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 1\,816,92 \text{ руб.}$$

Количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели в не полностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях определяется путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.

Пример 5:

Работник К.Н. Жучков в октябре 2003 г. уходит в отпуск продолжительностью 24 рабочих дня. Расчетный период – июль, август, сентябрь – отработан в следующем порядке. В июле и августе работник проработал полностью (сумма заработной платы по 6 000 руб. в мес.), в сентябре – 5 рабочих дней (сумма заработной платы составляет 1 400 руб.). Средний дневной заработок работника составляет:

$(6\,000 \text{ руб.} + 6\,000 \text{ руб.} + 1\,400 \text{ руб.}) : (27 \text{ дн.} + 26 \text{ дн.} + 5 \text{ дн.} \times 1,2) = 227,12 \text{ руб.}$

Ежегодно предоставляются сотрудникам и дополнительные отпуска, что обозначено в ст. 116 ТК РФ по следующим категориям работников:

- работающих в районе Крайнего Севера или в приравненных к ним местностях;
- занятых на работах с вредными или опасными условиями труда;
- с ненормированным рабочим днем;
- для которых они предусмотрены федеральными законами РФ (за стаж работы);
- с особым характером работы (врачам общей практики, медсестрам этих врачей).

Порядок расчета дополнительных отпусков аналогичен расчетам по основным отпускам.

Чтобы определить, какое количество дней отпуска положено работнику, складывают основной и дополнительные отпуска. Максимальная продолжительность дополнительного отпуска Трудовым кодексом не предусматривается. Однако некоторые категории работников не могут отдыхать больше, чем это позволяет федеральный закон. Длительность дополнительных отпусков для следующих основных категорий работников составляет:

- в районах Крайнего Севера – 24 календарных дня (ст. 321 ТК РФ);
- в местностях, приравненных к Крайнему Северу, – 16 календарных дней (ст. 321 ТК РФ);
- работающим вахтовым методом на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях – длительность, как и у жителей этих районов (ст. 302 ТК РФ);
- работающим на вредных или опасных работах – от 6 до 36 рабочих дней (ст. 117 ТК РФ);
- с ненормированным рабочим днем – не менее 3 календарных дней (ст. 119 ТК РФ);
- для которых предусмотрены федеральные законы РФ – не более 15 календарных дней.

Пример 6:

Работнику ООО «Краса» И.Т. Ушакову предоставили основной и дополнительный отпуска с 3 марта 2004 г. Продолжительность основного отпуска составляет 28 календарных дней, а дополнительного – 6 дней.

Оклад И.Т. Ушакова – 5 000 руб. Ему также была выплачена премия за хорошую работу: в декабре – 800 руб., а в феврале – 1 200 руб. Продолжительность отпуска И.Т. Ушакова в календарных днях равна:

$28 \text{ дн.} + 6 \text{ дн.} = 34 \text{ дн.}$

Но 8 марта – праздник, поэтому отпуск работника составит 35 календарных дней. На работу Ушаков должен выйти 7 апреля 2004. За дни отпуска работнику выплачивают:

$(5\,000 \text{ руб.} \times 3 \text{ мес.} + 800 \text{ руб.} + 1\,200 \text{ руб.}) : 3 : 29,6 \times 35 \text{ дн.} = 6\,700,45 \text{ руб.}$

Организация вправе включить в расходы по оплате труда затраты на все отпуска, предусмотренные законодательством. Эти расходы уменьшают ее налогооблагаемый доход. Но организация может и сама установить дополнительный отпуск своим работникам сверх того, который предусмотрен законом, прописывая эти положения в коллективных договорах. Такие сверхнормативные суммы отпускных включаются в налогооблагаемую базу налога на прибыль согласно Налоговому кодексу (НК) РФ п. 24 ст. 270.

Оплачивая работнику основной и дополнительный отпуска, предприятие начисляет на отпускные единый социальный налог (ЕСН) и страховые взносы в Пенсионный фонд РФ. В базу по этому налогу не нужно включать сверхнормативных отпускных, которые не уменьшают налогооблагаемого дохода организации. Перечисляются суммы ЕСН в день получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, но до 15-го числа следующего месяца. Такой порядок расчетов установлен п. 3 ст. 236 НК РФ Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ ст. 10.

Пример 7:

О.Л. Захарова 1969 г. рождения работает на химическом заводе «Реактив». За вредные условия работы ей полагается дополнительный отпуск – 6 рабочих дней в году. Но по договору работника с предприятием дополнительный отпуск предоставляется в размере 10 рабочих дней. Захарова взяла основной и дополнительные отпуска с 17 июня 2003 г. За май, апрель, март Захаровой начислена заработная плата 15 000 руб. Среднедневной заработок работницы составил:

$15\,000 \text{ руб.} : 3 \text{ мес.} : 29,6 = 168,92 \text{ руб.}$

А количество рабочих дней отпуска равно:

$24 \text{ дн.} + 10 \text{ дн.} = 34 \text{ дн.}$

Отпуск заканчивается 25 июля. Значит, работница в календарных днях отдыхает 39 дней. Отпускные О.Л. Захаровой составляют:

$168,92 \text{ руб.} \times 39 \text{ дн.} = 6\,587,88 \text{ руб.}$

Всю сумму отпускных завод не может включить в расходы по оплате труда. Ее надо уменьшить на

сверхнормативные отпускные, которые не учитываются при налогообложении прибыли.

Работник, по закону, должен отдыхать 30 рабочих дней (24 дн. + 6 дн.). Значит отпуск должен был закончиться 21 июля. С 17 июня по 21 июля – 34 календарных дня. Следовательно, сверхнормативный отпуск составил 5 дней (39 дн. – 34 дн.). За эти дни Захаровой выплатили:

$168,92 \text{ руб.} \times 5 \text{ дн.} = 844,6 \text{ руб.}$

На эту сумму завод «Реактив» начисляет налог на прибыль, а в расходы по оплате труда включается сумма 5 743,28 руб. (6 587,88 руб. – 844,6 руб.)

Для работников, родившихся в 1969 г., тарифы страховых взносов в ПФ РФ составляют 14% от начисленной суммы. Из них 11% – страховая часть пенсии, а 3% – накопительная. Уплачиваемый ЕСН по максимальной ставке 35,6%, начисляется на отпускные, которые выплачены О.Л. Захаровой в пределах норм. Всего ЕСН и страховые взносы в ПФ РФ составляют:

$5 743,28 \text{ руб.} \times 35,6\% = 2 044,61 \text{ руб.}$

Статьей 126 ТК РФ предусмотрено, что часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией. Однако замена отпуска денежной компенсацией беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также работникам, занятым на вредных, опасных или тяжелых работах, не допускается.

Если сотрудник увольняется или переводится на другое предприятие, не использовав очередного отпуска, то ему положена компенсация за неиспользованный отпуск. Основанием для расчета компенсации за неиспользованный отпуск является приказ об увольнении по форме № Т-8. При этом делаются записи в лицевом счете по форме № Т-54. Рассчитывают количество дней неиспользованного отпуска: за каждый месяц работы полагается 2 дня отпуска (24 дн. : 12 мес.). Например, с момента выхода из отпуска до увольнения работником было отработано 5 мес., значит, ему положена компенсация за неиспользованный отпуск в размере 10 дней (5 мес. $\times$ 2 дн.). Далее расчет суммы компенсации исчисляется из расчета среднего заработка аналогично подсчету основных и дополнительных отпусков по форме № Т-61 «Записка – расчет при прекращении действия трудового договора с работником». В записке–расчете отражаются реквизиты платежной ведомости (расходного ордера), по которой были выданы средства по окончательному расчету с работником. Увольняемым работникам все начисления выплачиваются в сроки, установленные ст. 140 ТК РФ, а именно, не позднее дня их увольнения. Компенсация за неиспользованный

отпуск не входит в налогооблагаемую базу по ЕСН, так как эта выплата по ст. 238 НК РФ п. 1 является компенсационной.

Отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск так же, как и с основной заработной платы, производятся обязательные удержания, которые утверждены законодательством. К ним относятся налог на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам. Общий размер всех удержаний при каждой выплате не должен превышать 20%, в случаях, предусмотренных федеральными законами, при удержаниях по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50% дохода. При некоторых ситуациях удержания производятся до 70% дохода: при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда здоровью и т.д.

Для правильного начисления налога на доходы физических лиц по положениям гл. 23 НК РФ, используется «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц» по форме № 1-НДФЛ. Такая карточка должна составляться на каждого работника ежегодно. Ежемесячно в нее заносятся сведения о доходах, полученных работником, суммы налоговых вычетов, а также сумма удержанного налога.

Право на налоговые вычеты имеют только физические лица – резиденты РФ. Их 4 вида: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные. Три последние из них физическому лицу предоставляет налоговый орган. Право на стандартные налоговые вычеты предоставляет работодатель по письменному заявлению работника. Вычеты предоставляются только по одному месту работы. Размер ежемесячных вычетов по ст. 218 НК РФ составляет:

- 3 000 руб. (инвалиды ВОВ, получившие инвалидность при ликвидации аварии на Чернобыльской АЭС, участники подземных ядерных испытаний и др.);
- 500 руб. (Герои Советского Союза, участники ВОВ, Афганской войны, выехавшие из зоны Чернобыльской АЭС, блокадники, узники концлагерей, инвалиды детства и др.);
- 400 руб. (предоставляется до того месяца, в котором доход работника, рассчитанный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб.);
- 300 руб. (пользуются только работники, имеющие детей до 18 лет, а учащимся по дневной форме обучения – до 24 лет, одиноким родителям в двойном размере. Предоставляется вычет до того месяца, в котором доход работника, рассчитанный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб.).

Сумма полученных доходов уменьшается на налоговые вычеты. С полученной разницы удерживается налог по ставке 13% (ст. 210 НК РФ).

Пример 8:

Возьмем данные по примеру 6 и дополним его. У И.Т. Ушакова на иждивении находится ребенок до 18 лет. Значит, ему положены вычеты: 400 руб. (с дохода, не превышающего 20 000 руб.), 300 руб. (на ребенка). За 2 рабочих дня в марте 2004 г. работнику была начислена зарплата 454,54 руб. Следовательно, налогооблагаемый доход И.Т. Ушакова нарастающим итогом составляет:

Январь 2004г. 5 000 руб. - 400 руб. - 300 руб. = 4300 руб.

Февраль 2004г. 5 000 руб. × 2 мес. + 1 200 руб. - 400 руб. × 2 мес. - 300 руб. × 2 мес. = 9 800 руб.

Март 2004г. 5 000 руб. × 2 мес. + 1 200 руб. + 454,54 руб. + 6 700,45 руб. - 400 руб. × 3 мес. - 300 руб. × 3 мес. = 16 254,99 руб.

Сумма налога на доходы физических лиц составляет:

16 254,99 руб. × 13% = 2 113,15 руб.

С суммы начисленного отпуска работникам производятся удержания по исполнительным листам, а также с сумм сверхнормативного отпуска, предоставленного работодателем. С суммы компенсации за неиспользованный отпуск удержания по исполнительным листам производятся в случае соединения отпусков за несколько лет. Они осуществляются в соответствии с Федеральным законом от 21.07.1997 № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве». Размер алиментов составляет:

- на одного ребенка — 1/4 часть;
- на двух детей — 1/3 часть;

- на трех и более — 50% дохода.

Удержание алиментов исчисляется из суммы, оставшейся после удержания налогов по схеме: «Доход» минус «НДФЛ» минус «Алименты».

Для синтетического учета расчетов по оплате отпусков, выплат компенсаций за неиспользованные отпуска, а также удержаний из этих выплат в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». На данном счете обобщается информация по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и т.д. Дополнительная заработная плата, выходные пособия отражаются аналогично основному заработку. При этом делаются проводки № 1 - 17, которые приведены в табл. 2. Так же, как и основной заработок, сумму отпускных включают в себестоимость продукции, только в том периоде, за который они были начислены. Например, отпуск приходится на 2 месяца: март — апрель. Тогда сумму начисленных отпускных за март месяц бухгалтер включит в расходы в марте, а долю начисленных отпускных апреля месяца - в апреле. В отличие от отпускных, приходящихся на период 2 месяцев, сумму начисленного налога ЕСН с такого отпуска признают в расходах в момент начисления, т.е. в месяце начала отдыха. Проводки, которые должен сделать бухгалтер при расчете такого отпуска, приведены в табл. 2 за № 18 - 21. Взносы на обязательное пенсионное страхование, на сумму которых организации уменьшают ЕСН, признаются в расходы по налогу на прибыль в момент их оплаты.

Таблица 2

Проводки при расчете отпуска

№	Дебет	Кредит	Назначение операции
1	20,23,25,26	70	Начислены отпускные работникам
2	91	70	Начислены отпускные длительностью сверх предусмотренных законом нормативов
3	20,23,25,26	96	Создан резерв на оплату предстоящих отпусков
4	96	70	Начислены отпускные за счет резерва
5	50	51	Получена с расчетного счета в кассу сумма отпускных
6	70	50	Выдана сумма отпускных из кассы
7	20,23,25,26	69	Начислен ЕСН
8	69	51	Перечислен ЕСН в бюджет
9	70	68	Удержан НДФЛ
10	68	51	НДФЛ перечислен в бюджет
11	70	76	Удержаны алименты
12	76	50	Выдано из кассы по исполнительным листам
13	70	76	Депонирована сумма отпускных
14	51	50	Возврат депонированной суммы в банк
15	50	51	Получена с расчетного счета депонированная сумма
16	76	50	Выплачена из кассы депонированная сумма
17	76	91	Зачислена депонированная сумма во внебюджетные расходы по истечении срока исковой давности
18	97	70	Начислены отпускные, попадающие на период 2 соседних месяцев, в части, приходящейся на 2-й месяц
19	20	97	Списана в следующем месяце доля отпускных 2-го месяца
20	97	69	Начислен ЕСН с отпускных, в части, приходящейся на 2-й месяц
21	20	97	Списан ЕСН, начисленный с отпускных 2-го месяца

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

С 1 января 2004 г. пособие по временной нетрудоспособности рассчитывается в соответствии с Федеральным законом от 08.12.2003 г. № 166-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2004 год».

Пособие по временной нетрудоспособности выдается:

при заболевании (травме), связанной с утратой трудоспособности;

при санаторно-курортном лечении;

при болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним;

при карантине;

при временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием;

при протезировании с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия.

Основанием для назначения пособия по временной нетрудоспособности является выданный в установленном порядке листок нетрудоспособности, бланк которого утвержден 15 декабря 2003 г., в случае утраты — дубликат листка. Пособие по временной нетрудоспособности выдается с первого дня утраты трудоспособности и до ее восстановления или до установления комиссией инвалидности. Если больничный лист выдан более чем на 10 дней, то кроме подписи лечащего врача необходима еще и подпись главного врача или его заместителя. Работник, на руках у которого имеется больничный лист, должен передать его начальнику своего подразделения для подписи на оборотной стороне бланка. Затем в профсоюзный комитет, а если его нет на предприятии, то больничный лист сразу поступает в отдел кадров для утверждения непрерывного трудового стажа и заверения гербовой печатью.

При бытовой травме пособие выдается, начиная с шестого дня нетрудоспособности. Если травма явилась результатом стихийного бедствия или анатомического дефекта пострадавшего, пособие выдается за весь период болезни. Производственной травмой считается то время, когда работник находился на работе, а также за час до и после нее. При этом производственную травму должен зафиксировать травмпункт. Если работник пребывал в ежегодном отпуске, то пособие выдается за все дни освобождения от работы, удостоверенные больничным листом, но если отпуск без сохранения заработной платы, либо по уходу за ребенком, то пособие не выдается. Матерям, имеющим детей до 2 лет,

выплачивают пособие независимо от того, имеется ли другой член семьи, способный ухаживать за больным ребенком, до 7 лет оплачивается полностью, а с 7 до 15 лет — не более чем на 15 дней. Пособие по уходу за членом семьи выдается не более чем на 3 календарных дня. При карантине и при помещении в протезно-ортопедическое предприятие пособие выдается за все время нахождения в стационаре, а также проезд в стационар и обратно. Работающим инвалидам пособие по временной нетрудоспособности выдается до 4 мес. подряд или 5 мес. в календарном году. За время проведения медицинского осмотра пособие не выдается. Если работник заболел во время учебного отпуска, пособие выдается со дня, когда он должен был приступить к работе.

Как было сказано выше, согласно Закону № 166-ФЗ исчисление среднего заработка для расчета больничных берется за 12 месяцев, предшествующих месяцу, в котором человек заболел. Между тем раньше в расчет брали 2 календарных месяца перед месяцем, в котором работник заболел (при сдельной оплате труда), или месяц, в котором сотрудник был на больничном (при повременной оплате труда). Кроме того, с 2004 г. сотрудник, который за последние 12 календарных месяцев проработал меньше 3-х месяцев на предприятии, может рассчитывать лишь на пособие, которое не превышает МРОТ за каждый полный календарный месяц. Также Закон № 166-ФЗ не устанавливает минимального размера пособия, в то время как в прошлом году величина пособия за полный календарный месяц не могла быть ниже 1 МРОТ.

Эти изменения вызвали много трудностей при расчете пособий, поэтому Министерству труда РФ пришлось по согласованию с Фондом социального страхования РФ выпустить постановление от 24.12.2003 № 89.

Прежде чем рассчитывать пособие, нужно знать, сколько человек отработал за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором он заболел. Это надо знать для того, чтобы определить, имеет он право на расчет пособия, исходя из средней заработной платы, или нет. Если сотрудник отработал на одном предприятии менее 3 мес., то надо посмотреть его трудовую книжку или потребовать от него копию трудового договора с предыдущего места работы. При этом весь период работы у предыдущего работодателя принимают за фактически отработанный. Если же сотрудник ранее не работал, то за каждый полный календарный месяц ему нельзя выплатить больше 1 МРОТ (сейчас это 600 руб.). Определяя время фактической работы за 12 календарных месяцев, из расчета надо исключить дни, когда сотрудник фактически не работал.

Рассчитав средний заработок, необходимо посмотреть, каков непрерывный трудовой стаж человека. Когда стаж меньше 5 лет, пособие по временной нетрудоспособности равно 60% заработка. Если стаж составляет от 5 до 8 лет, а также, если есть из числа работников круглые сироты, не достигшие 21 года, имеющие непрерывный трудовой стаж до 5 лет, — нужно взять 80%. Свыше 8 лет — 100% заработка.

Независимо от непрерывного трудового стажа пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в 100-процентном объеме следующим категориям работников:

- по беременности и родам;
- при наличии 3 и более иждивенцев;
- участникам, инвалидам ВОВ, Чернобыльской АЭС и приравненным к ним лицам;
- при трудовом увечье;
- при профессиональном заболевании;
- работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- по уходу за больными детьми до 14 лет.

Как и в 2003 г., максимальный размер пособия, который организация выплачивает работнику за счет средств ФСС России, составляет 11 700 руб. в месяц. Если же предприятие решило выплатить работнику больше, то сделать это можно за счет собственных средств.

Для тех кто работает в районах, где установлен районный коэффициент, максимальный и минимальный размер пособия по временной нетрудоспособности определяется с учетом районных коэффициентов согласно ст. 17 Закона № 166-ФЗ.

Рассмотрим примеры при следующих условиях:

«Сотрудник отработал полностью расчетный период»

Пример 9:

А.А. Сотникова работает в ООО «Стрела» главным бухгалтером с декабря 2002 г. С 12 по 16 января 2004 г. она болела (5 рабочих дней), что подтверждает листок нетрудоспособности. В январе 2004 г. 19 рабочих дней.

Непрерывный трудовой стаж Сотниковой составляет 6 лет. Следовательно, пособие по нетрудоспособности ей выплачивают в размере 80% от ее среднего заработка. Оклад сотрудницы составляет 10 000 руб. В ООО «Стрела» установлена пятидневная рабочая неделя.

Последние 12 календарных месяцев, перед тем как заболеть, А.А. Сотникова отработала полностью. Значит, расчет ей надо производить исходя из среднего заработка за указанный период. За расчетный период зарплата Сотниковой равна 120 000 руб. В 2003 г. было 250 рабочих дней. Среднедневной заработок А.А. Сотниковой составляет:

$$120\,000 \text{ руб.} : 250 \text{ дн.} = 480 \text{ руб.}$$

Величина ежедневного пособия с учетом непрерывного трудового стажа:

$$480 \text{ руб.} \times 80\% = 384 \text{ руб.}$$

Максимальный размер ежедневного пособия, который ООО «Стрела» может выплатить за счет средств ФСС России, равен:

$$11\,700 \text{ руб.} : 19 \text{ дн.} = 615,79 \text{ руб., т.е.}$$

$$615,79 \text{ руб.} > 384 \text{ руб.}$$

Поэтому, пособие по временной нетрудоспособности выплачивают, исходя из дневного пособия, равного среднему дневному заработку. Оно составит:

$$384 \text{ руб.} \times 5 \text{ дн.} = 1\,920 \text{ руб.}$$

«Сотрудник отработал менее 3 месяцев»

Пример 10:

Менеджер ООО «Влада» А.П. Семенова была принята на работу 8 января 2003 г. С 9 января 2003 г. она взяла отпуск по уходу за ребенком и вышла на работу только 5 января 2004 г. А с 12 по 15 января 2004 г. (4 рабочих дня) Семенова была на больничном, что подтверждает больничный лист. За период с 5 по 11 января 2004 г. ей начислили 1 200 руб. Расчетный период для исчисления пособия — январь — декабрь 2003 г. В январе 2004 г. 19 рабочих дней.

Непрерывный трудовой стаж Семеновой — 4 года. Но так как сотрудница фактически в 2003 г. не отработала 3 мес., то претендовать на пособие, исчисленное исходя из среднего заработка, она не может. Значит, размер ее пособия не может быть больше 600 руб. за полный календарный месяц.

Определим среднедневной заработок исходя из 1 МРОТ (продолжительность непрерывного трудового стажа при этом не учитывается). Он будет таким:

$$600 \text{ руб.} : 19 \text{ дн.} = 31,58 \text{ руб.}$$

Получается, что пособие по временной нетрудоспособности за день не должно превышать 31,58 руб. За время болезни А.П. Семеновой выплатят:

$$31,58 \text{ руб.} \times 4 \text{ дн.} = 126,32 \text{ руб.}$$

«Сотрудник проработал 3 месяца и более, но не весь расчетный период»

Пример 11:

Сотрудник ООО «Каскад» С.М. Ильин с 5 по 15 февраля 2004 г. (7 рабочих дней) находился на больничном. Его месячная тарифная ставка составляет 5 000 руб. Сотруднику положена доплата за расширение зоны обслуживания — 20%, а за вредные условия труда ему доплачивают еще 15% тарифной ставки. То есть, за месяц он получает 6 750 руб. (5 000 руб. + 5 000 руб. × 35%). В январе С.М. Ильину начислили премию по результатам работы за 2003 г. — 10 000

руб. А с 1 по 31 мая он был в очередном отпуске. В декабре же ему к юбилею выплатили премию, предусмотренную положением о премировании, – 2 000 руб. за счет чистой прибыли предприятия.

Непрерывный трудовой стаж этого работника составляет 6 лет 9 месяцев.

Следовательно, Ильину положено пособие в размере 80% от его среднего заработка. В организации установлена пятидневная рабочая неделя. В феврале 2004 г. 19 рабочих дней.

С.М. Ильин трудится на предприятии с декабря 2002 г., т.е., больше 3 мес., поэтому пособие ему рассчитывают исходя из среднего заработка за последние 12 календарных месяцев: с 1 февраля 2003 г. по 31 января 2004 г.

Рассчитывая средний заработок, к зарплате надо добавить годовую премию по 1/12 за каждый месяц. Но поскольку расчетный период С.М. Ильин отработал не полностью, то премию надо учесть пропорционально отработанному времени:

$10\,000 \text{ руб.} : 249 \text{ дн.} \times 230 \text{ дн.} = 9\,236,95 \text{ руб.}$

А вот премия к юбилею в расчет включена не будет, несмотря на то, что предусмотрена положением о премировании, так как такие премии не уменьшают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль и, значит, ЕСН не облагаются. Поэтому, исчисляя среднюю заработную плату, учитывать их не нужно.

Находим среднедневной заработок С.М. Ильина: $(74\,250 \text{ руб.} + 9\,236,95 \text{ руб.}) : 230 \text{ дн.} = 362,99 \text{ руб.}$

Величина дневного пособия с учетом непрерывного трудового стажа составит:

$362,99 \text{ руб.} \times 80\% = 290,39 \text{ руб.}$

Размер дневного пособия, которое ООО «Каскад» может выплатить за счет средств ФСС России:

$11\,700 \text{ руб.} : 19 \text{ дн.} = 615,79 \text{ руб.}$

$615,79 \text{ руб.} > 290,39 \text{ руб.}$

Поэтому пособие по временной нетрудоспособности выплачат исходя из дневного пособия, равного среднему дневному заработку. Следовательно, за время болезни С.М. Ильину надо заплатить:

$290,39 \text{ руб.} \times 7 \text{ дн.} = 2\,032,73 \text{ руб.}$

«Расчетный период складывается из времени, которое надо исключить из расчета»

В этом случае средний заработок надо считать за такое же время, которое предшествует расчетному периоду, и взять нужно также 12 календарных месяцев.

Пример 12:

О.Л. Леднева была принята в ООО «Старт» в августе 2000 г. Непрерывный трудовой стаж сотрудницы – 4 года. Поэтому пособие ей выплачат в размере 60% от заработка. С 14 по 25 января 2004 г. (8 рабочих дней) женщина была на больничном. А в 2003 г. она:

- с 4 января по 22 сентября болела;

- с 23 сентября по 31 октября находилась в командировке;

- с 1 ноября по 30 ноября из-за проблем со здоровьем выполняла нижеоплачиваемую работу;

- с 1 по 31 декабря вновь была в командировке.

Так как Леднева работала в последние 3 месяца (с 23 сентября по 31 декабря 2003 г.), то пособие ей надо рассчитать, исходя из средней зарплаты. Но это время в расчете не учитывается, поскольку за сотрудником сохраняется средний заработок. Получается, что в 2003 г. у Ледневой все отработанное время надо исключить, а расчетным периодом будут январь – декабрь 2002 г. За это время она отработала 166 рабочих дней и ей за них начислили 60 000 руб. Среднедневной заработок Ледневой составит:

Таблица 3

Данные по расчетному периоду

Месяц расчетного периода	Кол-во раб. дней по календарю пятидневной рабочей недели	Кол-во фактически отработанных дней	Размер заработной платы с учетом доплат, руб.	Премии, руб.
2003 г.				
Февраль	19	19	6 750	-
Март	20	20	6 750	-
Апрель	22	22	6 750	-
Май	19	0	-	-
Июнь	20	20	6 750	-
Июль	23	23	6 750	-
Август	21	21	6 750	-
Сентябрь	22	22	6 750	-
Октябрь	23	23	6 750	-
Ноябрь	19	19	6 750	-
Декабрь	22	22	6 750	2 000
2004 г.				
Январь	19	19	6 750	10 000
Итого...	249	230	74 250	12 000

60 000 руб. : 166 дн. = 361,45 руб.

С учетом непрерывного трудового стажа он равен:
361,45 руб. × 60% = 216,87 руб.

Размер дневного пособия, который ООО «Старт» может выплатить за счет средств ФСС России, равен:
11 700 руб. : 19 дн. = 615,79 руб.

615,79 руб. > 216,87 руб.

Поэтому пособие сотруднице надо выплатить исходя из среднего заработка. За время болезни О.Л. Ледневой надо заплатить:

216,87 руб. × 8 дн. = 1 734,96 руб.

«В расчетном периоде повышали зарплату»

В случае расчета среднего заработка для пособий по временной нетрудоспособности действует особый порядок, изложенный в п. 1 ст. 8 Закона № 166-ФЗ. Во всех других случаях при повышении зарплаты происходит индексация на коэффициент повышения. Для расчета же пособий по временной нетрудоспособности повышение зарплаты учитывается с момента, когда зарплата выросла.

Пример 13:

Сотрудник ЗАО «Весна» М.И. Капустин с 10 по 25 января 2004 г. был на больничном (10 рабочих дней). Оклад Капустина — 5 000 руб. В октябре 2003 г. ему повысили оклад на 15%. С 1 по 29 августа 2003 г. сотрудник был в очередном отпуске (в августе 21 рабочий день). Расчетный период январь — декабрь 2003 г. В 2003 г. 250 рабочих дней. Получается, что Капустин отработал 229 дней (250 - 21).

Непрерывный трудовой стаж работника составляет 7 лет 4 мес., поэтому ему выплачивают пособие в размере 80% от заработка. В организации установлена пятидневная рабочая неделя. В январе 2004 г. 19 рабочих дней. Капустин работает в ЗАО «Весна» с апреля 2002 г., значит, перед тем как заболеть, он проработал больше 3 мес.

Заработок в расчетном периоде равен:

- с января по сентябрь 2003 г. (время отпуска из расчета исключается) — 40 000 руб. (5 000 руб. × 8 мес.);

- с октября по декабрь 2003 г. — 17 250 руб. (5 000 руб. × 1,15 × 3 мес.).

Заработок за расчетный период — 57 250 руб.

Среднедневной заработок:

57 250 руб. : 229 дн. = 250 руб.

С учетом непрерывного трудового стажа:

250 руб. × 80% = 200 руб.

Размер дневного пособия, которое предприятие может выплатить за счет средств ФСС России, равен 615,79 руб. (11 700 руб. : 19 дн.), т.е.

615,79 руб. > 200 руб.

Поэтому пособие Капустину выплачивается, исходя из среднего заработка, т.е. за время болезни сотруднику надо заплатить:

200 руб. × 10 дн. = 2 000 руб.

В связи с тем, что ФСС России ввел новый бланк больничного листка и он будет использоваться наравне со старыми бланками, а изменения коснулись оборотной стороны бланка, как раз, где и рассчитывают пособие по временной нетрудоспособности, а также по беременности и родам, то необходимо знать порядок заполнения старых бланков при новом порядке расчета. Рассмотрим порядок заполнения старого бланка на конкретном примере.

Пример 14:

Н.Л. Симонов работает в ЗАО «Плутон» с 1 января 2003 г. Со 2 по 5 февраля 2004 г. (4 рабочих дня) он болел. Непрерывный трудовой стаж — 9 лет. Значит, ему выплачивают пособие в размере 100% от заработка. В феврале 2004 г. 19 рабочих дней. За расчетный период — с 1 февраля 2003 г. по 31 января 2004 г. — Симонов отработал 249 дней и получил 180 000 руб. Среднедневной заработок составил:

180 000 руб. : 249 дн. = 722,89 руб.

Максимальный размер пособия за счет средств ФСС России равен 615,79 руб. (11 700 руб. : 19 дн.), т.е. 615,79 руб. < 722,89 руб.

Поэтому пособие Н.Л. Симонова будет составлять: 615,79 руб. × 4 дн. = 2 463,16 руб.

Н.Л. Симонов принес больничный лист старого образца, который был отпечатан до 2004 г. При его заполнении следует учесть, что графы «Месячный оклад» и «Дневная тарифная ставка» теперь заполнять не нужно. А данные в графах «Число рабочих дней (часов)» и «Сумма фактического заработка» нужно записывать по строке «Всего».

Следует обратить внимание на то, что в новых бланках листа нетрудоспособности также отсутствуют необходимые 12 граф для расчета больничных. Этот расчет делается отдельно в произвольной форме. А как заполнить новый бланк, излагается в письме ФСС России от 28 января 2004 г. № 02-18/07-565 «О заполнении оборотной стороны листка нетрудоспособности».

Больничные листы хранятся отдельно от других расходных документов, выплачиваются администрацией предприятия в счет причитающихся к уплате сумм ЕСН в той части, которая идет в Фонд социального страхования, в сроки, установленные для выплаты заработной платы.

Для синтетического учета делаются проводки:

Д-т сч. 20 К-т сч. 69 - начислен ЕСН на заработную плату;

Д-т сч. 69 К-т сч. 70 - начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС России;

Д-т сч. 69 К-т сч. 51 - перечислен ЕСН с заработной платы в бюджет в части ФСС, за минусом

суммы начисленного пособия по временной нетрудоспособности;

Д-т сч. 70 К-т сч. 50 - выплачено из кассы пособие по временной нетрудоспособности.

Согласно ст. 217 НК РФ с сумм пособий по временной нетрудоспособности удерживается налог на доходы физических лиц (НДФЛ), при этом делаются следующие проводки:

Д-т сч. 70 К-т сч. 68 - удержан НДФЛ из пособия по временной нетрудоспособности;

Д-т сч. 68 К-т сч. 51 - перечислен НДФЛ из больничных листов в бюджет.

Согласно ст. 68 Закона от 21.07.1997 № 119 – ФЗ «Об исполнительном производстве», на пособия по социальному страхованию, в том числе при временной нетрудоспособности, взыскание производится только по решению суда, судебному приказу о взыскании алиментов. При этом проводки, которые должен сделать бухгалтер, следующие:

Д-т сч. 70 К-т сч. 76 - удержаны алименты из пособия по нетрудоспособности согласно судебному приказу;

Д-т сч. 76 К-т сч. 50 - выданы алименты из кассы.

УЧЕТ ВЫПЛАТ ПОСОБИЙ ПО БЕРЕМЕННОСТИ И РОДАМ

К дополнительной заработной плате относят пособие по беременности и родам. Как уже говорилось в предыдущем п. 3.2. настоящей работы (Учет расчетов оплаты пособий по временной нетрудоспособности), это пособие выплачивается в 100%-м размере от заработка независимо от непрерывного трудового стажа. Основанием для выдачи пособия является больничный лист. Поэтому порядок расчета пособия по беременности и родам аналогичен расчету пособия по временной нетрудоспособности.

Пособие выплачивается за период отпуска по беременности и родам продолжительностью 70 (в случае многоплодной беременности – 84) календарных дней до родов и 70 (в случае осложненных родов – 86, при рождении 2 или более детей – 110) календарных дней после родов. Отпуск по беременности и родам начисляется суммарно и предоставляется полностью. При усыновлении ребенка в возрасте до 3 месяцев пособие выплачивается за период со дня его усыновления и до истечения 70 календарных дней (при усыновлении 2 и более детей – 110) со дня рождения ребенка. При выкидыше, наступившем по истечении 196 дней беременности, пособие выдается на общих основаниях. При предоставлении отпуска по беременности и родам во время очередного отпуска, отпуска по уходу за ребенком пособие выдается за все дни отпуска по

беременности и родам. За период частично оплачиваемого отпуска по уходу за ребенком женщинам выдается, по их выбору, либо пособие по беременности и родам, либо пособие по уходу за ребенком.

Согласно ст. 217 НК РФ пособия по беременности и родам не подлежат налогообложению (освобождены от НДФЛ). Пособие по беременности и родам выплачивают за счет средств ФСС России, и в связи с этим взыскание алиментов производится только по решению суда. Синтетический учет расчетов пособий по беременности и родам аналогичен учету пособий по временной нетрудоспособности.

Право на единовременное пособие дополнительно к пособию по беременности и родам имеют женщины, вставшие на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, а именно, до 12 недель. Для назначения и выплаты единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности, предоставляется справка из женской консультации либо другого медицинского учреждения, поставившего на учет женщину в ранние сроки беременности.

Размер пособия при этом составляет 300 руб. Оно назначается и выплачивается по месту назначения и выплаты пособия по беременности и родам и не подлежит налогообложению. При этом записываются проводки:

Д-т сч. 69 К-т сч. 70 - начислено пособие за счет средств ФСС России;

Д-т сч. 70 К-т сч. 50 - выплачено пособие из кассы.

ВЫПЛАТЫ КОРМЯЩИМ МАТЕРЯМ

Согласно ст. 258 ТК РФ работающим женщинам, имеющим детей в возрасте до полутора лет, предоставляется, помимо перерыва для отдыха и питания, дополнительные перерывы для кормления ребенка (детей) не реже чем через каждые три часа непрерывной работы продолжительностью не менее 30 мин. каждый.

При наличии у женщины двух и более детей в возрасте до полутора лет продолжительность перерыва для кормления устанавливается не менее одного часа через каждые три часа.

По заявлению женщины перерывы для кормления ребенка (детей) присоединяются к перерыву для отдыха и питания либо в суммированном виде переносятся как на начало, так и на конец рабочего дня (смены) с соответствующим его (ее) сокращением.

Перерывы для кормления ребенка (детей) включаются в рабочее время и подлежат оплате в размере среднего заработка. Выплаты кормящим

матерям относятся на себестоимость продукции, из них производятся обязательные удержания (НДФЛ) и начисляются налоги (ЕСН). Учитываются в бухгалтерском учете такие выплаты проводками аналогично проводкам по основной заработной плате:

Д-т сч. 20 К-т сч. 70 - начислена сумма в размере среднего заработка за перерыв для кормления ребенка.

Д-т сч. 70 К-т сч. 68 - удержан НДФЛ из выплаты кормящей матери;

Д-т сч. 20 К-т сч. 69 - начислен ЕСН на выплату за перерыв для кормления ребенка.

ОПЛАТА ЛЬГОТНЫХ ЧАСОВ ПОДРОСТКАМ

К дополнительной заработной плате относится оплата неотработанных часов, которые положены подросткам по закону. Так в соответствии со ст. 92 ТК РФ нормальная продолжительность рабочего времени сокращается на:

- 16 часов в неделю — для работников в возрасте до 16 лет;

- 4 часа в неделю — для работников в возрасте от 16 до 18 лет.

Продолжительность рабочего времени учащихся образовательных учреждений в возрасте до 18 лет, работающих в течение учебного года в свободное от учебы время, не может превышать половины норм.

Если подросток работает ежедневно, то по ст. 94 ТК РФ продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- в возрасте от 15 до 16 лет — 5 часов;

- в возрасте от 16 до 18 лет — 7 часов;

- для учащихся в общеобразовательных учреждениях, совмещающих работу с учебой, в возрасте от 14 до 16 лет — 2,5 часа;

- для учащихся в возрасте от 16 до 18 лет — 3,5 часа.

Лица в возрасте до 18 лет принимаются на работу только после предварительного обязательного медицинского осмотра и в дальнейшем, до достижения возраста 18 лет, ежегодно подлежат обязательному медицинскому осмотру. Предусмотренные ст. 266 ТК РФ медицинские осмотры осуществляются за счет средств работодателя в размере среднего заработка. К тому же ст. 276 ТК РФ предусматривает увеличение продолжительности основного ежегодного оплачиваемого отпуска подросткам до 18 лет и составляет 31 календарный день в удобное для них время.

Оплата труда работников в возрасте до 18 лет при сокращенной продолжительности ежедневной работы по ст. 271 ТК РФ выплачивается с учетом сокращенной продолжительности работы при повременной оплате труда, по установленным сдель-

ным расценкам при сдельной оплате труда, учащимся — пропорционально отработанному времени или в зависимости от выработки. Работодатель может за счет собственных средств произвести им доплаты до уровня оплаты труда работников соответствующих категорий при полной продолжительности ежедневной работы. Согласно п. 8 абз. 4 Положения № 213, при установлении работнику неполного рабочего времени (дня, недели) средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю пятидневной (шестидневной) рабочей недели, приходящихся на время, отработанное в расчетный период.

При этом заработная плата, начисленная работникам в возрасте до 18 лет, включается в себестоимость продукции, отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и, как и с основной заработной платы, выплаты льготных часов подросткам облагаются ЕСН и НДФЛ (проводки см. в табл. 2).

КОМПЕНСАЦИИ РАБОТНИКАМ ПРИ ИСПОЛНЕНИИ ИМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ИЛИ ОБЩЕСТВЕННЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ

Работник может быть привлечен к исполнению государственных или общественных обязанностей на основании закона. Органы и организации, в интересах которых работник исполняет подобные обязанности (присяжные заседатели, доноры и др.), производят работнику выплаты в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 170, 171, 172 ТК РФ, федеральными законами и иными нормативными актами. В указанных случаях работодатель освобождает работника от основной работы на период исполнения государственных или общественных обязанностей. При этом за ним сохраняется место работы на все время исполнения указанных обязанностей (если эти обязанности должны исполняться в рабочее время). Компенсацию за время исполнения обязанностей в размере, определенном законом, выплачивает государственный орган или общественное объединение, которые привлекли работника к исполнению обязанностей.

В соответствии с Федеральным конституционным законом от 31.12.1996 № 1 — ФКЗ «О судебной системе РФ» участие присяжных, народных и арбитражных заседателей в осуществлении правосудия является гражданским долгом. Работникам за время участия в качестве заседателей выплачивается вознаграждение из федерального бюджета.

В соответствии с Законом РФ от 09.06.1993 № 5142-1 «О донорстве крови и ее компонентов» руководители предприятий независимо от форм собственности обязаны беспрепятственно отпускать работника, являющегося донором, в организацию здравоохранения в день обследования и сдачи крови и ее компонентов, а также предоставлять работнику установленные законодательством льготы. Перечень таких льгот приведен в указанном выше Законе и включает предоставление в день сдачи крови освобождения от работы с сохранением среднего заработка за время отсутствия либо предоставление другого оплачиваемого дня отдыха. Замена дня отдыха двойной оплатой недопустима.

После каждого дня сдачи крови и ее компонентов донору предоставляется дополнительный день отдыха с сохранением за ним среднего заработка. День отдыха может быть присоединен по желанию донора к ежегодному отпуску или использован в другое время в течение после дня сдачи крови.

К исполнению общественных обязанностей можно отнести участие работников в процедуре подписания коллективного договора. В соответствии со ст. 39 ТК РФ лица, участвующие в коллективных переговорах, освобождаются от основной работы с сохранением среднего заработка на срок, определяемый соглашением сторон (но не более 3 мес.).

Если вознаграждения или компенсации за исполнение государственных или общественных обязанностей выплачиваются государственными органами из федерального бюджета, то эти выплаты не облагаются налогами (ЕСН, НДФЛ), но из них удерживаются алименты.

Из сумм среднего заработка, выплачиваемого работодателем за период исполнения работником государственных или общественных обязанностей, удерживаются суммы как по исполнительным листам, так и НДФЛ, а также начисляется ЕСН.

УЧЕТ ЕДИНОВРЕМЕННЫХ ВЫХОДНЫХ ПОСОБИЙ ПРИ УВОЛЬНЕНИИ

К дополнительной заработной плате относят выходные пособия при увольнении. Согласно ст. 178 ТК РФ их выплачивают работодатели в размере двухнедельного среднего заработка в случаях:

- несоответствия работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья, препятствующего продолжению работы;
- призыва в армию или поступления на работу, ее заменяющую;
- отказ от перевода работника в другую местность в связи с перемещением предприятия;

- восстановления на работе работника, ранее выполнявшего ее;

- нарушения при заключении трудового договора, законодательства о труде.

При увольнении работника в связи с ликвидацией предприятия, при сокращении численности или штата пособие при увольнении выплачивают в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше 2 мес. со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). Средний месячный заработок может сохраняться за уволенным работником и в течение третьего месяца со дня увольнения, но только по решению службы занятости населения при условии, если после увольнения в двухнедельный срок работник обратился в этот орган и не был им трудоустроен. Если работника увольняют при ликвидации предприятия (или сокращают), которое находится в районах Крайнего Севера или приравненных к ним местностях, на период трудоустройства, но не более 6 мес., сохраняется средняя заработная плата с учетом месячного выходного пособия (ст. 318 ТК РФ).

Основанием для начисления выходного пособия служит приказ об увольнении по форме № Т-8. Для аналитического учета заполняется записка-расчет при прекращении действия трудового договора с работником по форме № Т-61 с занесением данных в лицевой счет по форме № Т-54. В записке также отражаются реквизиты платежной ведомости по форме № Т-53 или расходного ордера. Выходное пособие при увольнении относится на издержки производства и обращения. Суммы выходных пособий при увольнении исключаются из налогооблагаемой базы для удержания НДФЛ, также из этих сумм не удерживаются алименты. Выходное пособие при увольнении не входит в перечень сумм, облагаемых ЕСН, так как в ст. 238 НК РФ эту выплату относят к компенсационной.

При синтетическом учете выходных пособий, связанных с увольнением, делаются проводки:

Д-т сч. 20 К-т сч. 70 - начислено пособие при увольнении;

Д-т сч. 70 К-т сч. 50 - выплачено пособие из кассы.

Пример 15:

Работник Ю.А. Щеголев 28 апреля 2003 г. уволен из организации в связи с призывом на военную службу. Расчетным периодом для определения размера выходного пособия является период с апреля 2002 г. по март 2003 г. Средний дневной заработок работника для выплаты выходного пособия составляет 188,50 руб.

Выходное пособие выплачивается в этом случае в размере двухнедельного среднего заработка, оно составляет: 188,50 руб. × 10 раб. дн. = 1 885 руб.